

دور التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية

The Role Of Internal Audit In Applying Overnance In Economic Institutions

د. محمد لمين علون¹، د بن خليفة حمزة²، أ. فارس صحراوي³¹ جامعة البليدة 2. m.alloune@univ-blida2.dz² جامعة تيارت. hamza19870330@gmail.com³ جامعة بسكرة. fares.sahraoui@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2019/03/31

تاريخ القبول: 2019/03/ 40

تاريخ الإستلام: 2019/02/81

ملخص:

إن وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطرافاً تمارس دوراً هاماً في حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي فإنها تساهم في دعم الحوكمة. ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات وضمان تطوير وترقية الأداء العام للمؤسسة، بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، لجعلها أداة قوية لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة وتقييم وتدقيق الوظائف والأنشطة، ولقد تطوّر التدقيق الداخلي وأتسع نطاقه ليشمل تقييم المخاطر، والتحقق من الإجراءات الرقابية وإدخال تحسينات على أساليبها واختبارات مدى الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، من أجل خدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة المؤسسات، نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، أخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

Abstract:

Internal audit usually serves parties that play an important role in corporate governance such as board of directors, audit committee and external audit, which contribute in supporting governance. In order to activate the role of internal audit in applying corporate governance and to ensure the development and promotion of the institution's overall performance, the institute of internal auditors has developed the international standards of internal auditing, to be a powerful tool to add value to the institution through assurance and consultation service, auditing and evaluation of functions and activities. Internal audit has been developed and expanded to include risk assessment, control procedures verification and improving its methods and test the commitment to ethics and professional conduct, to serve stakeholders and support their trust in the accounting information needed for administrative and investment decision-making.

Keywords: Internal Audit, Corporate Governance, Internal Control System, Risk Management, Ethics and professional Conduct.

المؤلف المرسل: محمد لمين علون البريد الإلكتروني: m.alloune@univ-blida2.dz

1. مقدمة:

يعتبر التدقيق الداخلي آلية من الآليات المباشرة لتطبيق الحوكمة أداة فعالة في خدمة الإدارة حيث تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة (حوكمة) والحماية منها، من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذا المساهمة في تقييم المخاطر والمشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، والالتزام بقواعد السلوك المهني لمهنتي المحاسبة والتدقيق، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المؤسسات الاقتصادية مما يعزز فرصها في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية.

الاشكالية الرئيسية: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

"كيف يساهم التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية؟"

ويندرج تحت هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية تتمثل في:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟، وما هي أهم الخدمات التي يقدمها؟

- ما المقصود بالحوكمة؟ وما هي أهم ركائزها ومبادئها؟

- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؟

أهمية البحث: تظهر أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

- يعتبر البحث من أحد المواضيع الحديثة التي تسعى إلى تحقيق الاستقرار المالي على مستوى المؤسسات خصوصا، والاستقرار الاقتصادي على المستوى الكلي عموما.

- تسليط الضوء على مصطلحي التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات من خلال إبراز أساسيات كل منهما.

- يساهم البحث في توضيح أهمية التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية محورية في تطبيق الحوكمة من خلال تفعيل نظام

الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة، وتقييم لإدارة المخاطر، والالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق.

أهداف البحث: نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي.

- التعرف على الإطار النظري للحوكمة المؤسسات.

- التعرف على دور التدقيق الداخلي كآلية داخلية لتطبيق الحوكمة الاقتصادية من خلال فعالية نظام الرقابة الداخلية

وإدارة المخاطر والالتزام بأخلاقيات والسلوك المهني لمهنة التدقيق الداخلي.

منهج البحث: إعتدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من أجل الوصف النظري للتدقيق الداخلي

والحوكمة، والتعرف وتحليل العلاقة السببية التي تربط بين المتغيرين من خلال دراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة

الداخلية وإدارة المخاطر وأخلاقيات وقواعد سلوك مهنة التدقيق، وذلك من خلال البيانات التي تم الحصول عليها من

الكتب والمجلات والدراسات السابقة والمواقع الإلكترونية التي قمنا بالإطلاع عليها.

التقسيم المنهجي للبحث: سوف يتم الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وفقا للنقاط التالية:

أولا: ماهية التدقيق الداخلي.

ثانيا: ماهية حوكمة المؤسسات.

ثالثا: مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

2. ماهية التدقيق الداخلي

مع تطور حجم المؤسسات وإنتشار فروعها ووحداتها وتعدد نشاطاتها وتعقدتها، وما نجم عنها من أخطاء وإنحرافات وتلاعبات، تطلب الأمر من مسيرها البحث عن أساليب تكفل الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية وحماية أصولها ومواردها وضمان دقة البيانات والمعلومات، وتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى وحداتها، وبذلك نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

1.2. مفهوم التدقيق الداخلي:

في عام 1999 أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي التعريف الشامل والمفهوم الجديد المتطور للتدقيق الداخلي الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: "نشاط تأكيد واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المؤسسة، والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة".¹

جاء هذا التعريف برؤية جديدة لمواكبة المسؤوليات الجديدة للتدقيق الداخلي في ظل التغيرات الجديدة، إلا أن هذا التعريف لم يتضمن عبارة أن التدقيق الداخلي يتم داخل المؤسسة واعتبرته نشاط يتم داخل المؤسسة ومن طرف موظفيها، وبالتالي يمكن القول أن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي يسمح بإمكانية أن تؤدي خدمات التدقيق الداخلي من خارج المؤسسة.

وفي ضوء ذلك يُمكن القول بأنّ مصادر أداء وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت تتضمن ما يلي:²

1- المصادر الداخلية: تُشير إلى قيام المدقق الداخلي بأداء مهام التدقيق الداخلي، بمعنى الإبقاء والإحفاظ بقسم أو إدارة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، ويُطلق على هذا الوضع بالأداء الداخلي للتدقيق الداخلي.

2- المصادر المشتركة: يعني قيام مصدر خارجي عادة ما يكون مدقق من مكتب تدقيق بأداء بعض أعمال التدقيق الداخلي، بمعنى الإبقاء على وجود إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة مع الإستعانة بمصدر خارجي للقيام ببعض المهام، ويكون ذلك إما بشكل مستمر أو تعاقد مشترك مؤقت لأداء مهمة لفترة محددة، على أن يظل الإشراف على المهام من قبل إدارة التدقيق الداخلي الموجودة بالمؤسسة، ويُطلق على هذا الوضع بالأداء المشترك لأداء التدقيق الداخلي.

3- المصادر الخارجية: وتشير هذه المصادر إلى تكليف جهة خارجية (مكتب التدقيق) بأداء أعمال التدقيق الداخلي والإستغناء عن وجود إدارة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، ويُطلق على هذا الوضع الأداء الخارجي للتدقيق الداخلي.

2.2. خدمات التدقيق الداخلي: إنّ الهدف المعلن للتدقيق هو خدمة المؤسسة وليس إدارتها فقط، فالمدققين الداخليين يقومون بعملهم بهدف خدمة المؤسسة ككل، وتمثل الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي هي:³

1- خدمات التأكيد: هي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل للعملية، وأنّ طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (المؤسسة، المدقق الداخلي، المستخدم).

2- خدمات إستشارية: هي التي بطبيعتها توجهات، وتنفذ بناءً على طالب المهمة، حيث أنّ طبيعة ونطاق المهمة الإستشارية خاضعين لإتفاق مع العميل، وعموما تشمل الخدمات الإستشارية طرفين (المدقق الداخلي، صاحب العمل المطلوب)، ويجب على المدقق الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أدائه الخدمات الإستشارية.

بالإضافة إلى ذلك هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي:⁴

- 3- خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الإختلاس أو الإسراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.
 - 4- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابية الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدم نفس أدوات المدقق الخارجي والتعاون معاً لتيسير مهمة كل منهما.
 - 5- خدمات إنشائية: تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.
 - 6- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء إكتشفها أو التوضيحات التي تتضمنها تقارير التدقيق الخاصة بإصلاح أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.
- 3.2. مهام التدقيق الداخلي: تشمل أعمال التدقيق الداخلي المهام التالية:⁵
- 1- التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة، ومدى الإعتماد عليها من خلال تدقيق وفحص العمليات، ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر، وضبط إدارة التحكم المؤسسي (الحوكمة).
 - 2- التأكد من مدى ملائمة سياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقق من تطبيقها.
 - 3- تدقيق الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والطرق وكافة اللوائح، السياسات، النظم المالية، الرقابية والإدارية المستخدمة داخل المؤسسة لحماية الأصول والوفاء بالإلتزامات المستحقة.
 - 4- تقديم الإقتراحات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية في المؤسسة، تأكيداً للمحافظة على أصولها.
 - 5- تدقيق كافة الأعمال المؤداة داخل جميع إدارات المؤسسة وبما يشمل كافة أنشطتها، والتأكد من مدى إلتزامها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة.
 - 6- تشمل أيضاً التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها وتشجيع كفاءة الأداء وتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعية.
 - 7- كما يشمل عمل التدقيق الداخلي تزويد الإدارة العليا للمؤسسة بدرجة إطمئنان معقولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية ومدى فعالية تطبيقها.
 - 8- تدقيق نظام الموازنات التقديرية وتقارير الأداء الدورية والتحليلات الإحصائية والبرامج التدريبية للعاملين بغرض رفع كفاءتهم في تنفيذ الواجبات والمسؤوليات المكلفين بها.
 - 9- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما إشتملت عليه من مراكز الخطر، بالإضافة إلى تدقيق فعالية الأساليب المعتمدة في تقييم وقياس تلك المخاطر.
 - 10- إعداد التقارير مفصلة ودورية، بأعمال وبنتيجه التدقيق ورفعها إلى الإدارة العليا، ومجلس الإدارة.
- 4.2. أنواع التدقيق الداخلي: يُمكن إرجاع السبب الرئيسي لظهور أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي هو الوصول إلى طرق وإمكانات تحقيق أهداف التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إجراء مجموعة من أنواع التدقيق والمتمثلة في الآتي:
- 1- التدقيق المالي:

1- مفهوم التدقيق المالي: هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول إنتظامية هذه الحسابات ومصادقية القوائم المالية، ويمتد فحص التدقيق المالي إلى مجالين:⁶

- رقابة الأموال.

- رقابة على المحاسبة عن الأموال.

فالتدقيق الداخلي يهتم بالتأكد من أنّ مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بدرجة كافية من الدقة، لذا لا بدّ من مراعاة ما يلي:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة.

- توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية.

- الإلتزام بالمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

فالتدقيق المالي يمثل التحقق من مدى إلتزام المسؤولين عن تنفيذ أنشطة المؤسسة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية والإدارية التي إعتمدها الإدارة العليا للمؤسسة كأسلوب لأداء الأعمال المالية، ثم التقرير بدرجة الإلتزام بها، هذا إلى جانب التأكد من صحة البيانات والتقارير المالية المعدة بواسطة إدارات المؤسسة والتي يتم رفعها إلى الإدارة العليا للمؤسسة، بغرض بث الثقة فيما تضمنته تلك التقارير من بيانات وبما يساعد على إتخاذ القرارات إستناداً إليها.

ب- أنواع التدقيق المالي: يُمكن التفرقة بين نوعين من التدقيق المالي:⁷

- التدقيق المالي (تدقيق قبل الصرف): ويُعتبر أحد مراحل الرقابة الداخلية الذاتية والتي تتطلب أن يتم تدقيق الأعمال قبل أو أثناء تنفيذها عن طريق تكليف المدقق المالي بالشؤون المالية بتدقيق عمل الإدارات الأخرى، وذلك للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية وإكتمال المُستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ، ويتم هذا التدقيق بنسبة 100 % على كافة العمليات المالية، ولذا يُسمى التدقيق المالي قبل الصرف.

- التدقيق المالي (تدقيق بعد الصرف): يُطبق بعد تنفيذ المعاملات وفق خطة مرسومة وبنسبة إختباريه (أي عينات) ويتم فحص هذه المعاملات ليؤكد المدقق الداخلي للإدارة العليا للمؤسسة أنّ المعاملات تتم وفق الأسس واللوائح والنظم والإجراءات الموضوعة والمقررة بما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة، هذا إلى جانب توفير الضمانات بشأن القوائم والتقارير المالية المقدمة إلى الإدارة العليا للمؤسسة.

2- التدقيق العملياتي (التشغيلي):

1- مفهوم التدقيق التشغيلي: هذا النوع من التدقيق يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحليل وإقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات.

ويُعرف المعهد المالي الكندي تدقيق العمليات كما يلي: "إنّ الهدف الأساسي للتدقيق العملياتي هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق وإقتراحات حولها".⁸

كما عُرف أيضاً أنّه: "عبارة عن تقييم الأنشطة والنظم وضوابط الرقابة الداخلية داخل المؤسسة من حيث الكفاءة والفعالية والجدوى الإقتصادية، فالفعالية تتمثل في إنجاز الأهداف أما الكفاءة تشير إلى المواد المستخدمة في هذه الأهداف".⁹

ويسعى هذا النوع من التدقيق إلى فحص وتقييم أداء أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاية، ويُعتبر هذه التدقيق التطور الطبيعي للتدقيق المالي وإن كان يتجاوز من حيث النطاق، فإذا كان التدقيق المالي يهتم بفحص القوائم والتقارير المالية بصفة أساسية، يتجه التدقيق التشغيلي في تقديم إجراء تقييم شامل لكيفية أداء الأنشطة والأنظمة التي تقوم بها المؤسسة.

ب- أنواع التدقيق التشغيلي: ينقسم تدقيق التشغيلي إلى ثلاثة أنواع رئيسية:¹⁰

- تدقيق الأداء الوظيفي: وهو يهتم أساسًا بإجراء تقييم لكيفية أداء جميع الوظائف الرئيسية الموجودة بالمؤسسة، والتي قد تُسفر عن إكتشاف مشاكل محورية في أداء الأنشطة المختلفة في المؤسسة، أي أنه يهتم بتقييم الأداء الوظيفي أو إكتشاف أية عيوب أو قصور في الأداء وكيفية علاجها وليس رصدها فقط.

- التدقيق التنظيمي: يتضمن التدقيق التنظيمي ما يلي:

* دراسة خطوط ومسارات الإتصال بين الإدارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى كفاءة العلاقات التنظيمية فيها وقدرتها على تحقيق أهداف المؤسسة.

* مدى سرعة وتلقائية تبادل المعلومات والتعاون بين الإدارات ذات الصلة أو الموجودة بالمؤسسة، كمثال على ذلك مدى كفاءة تبادل المعلومات بين إدارات المؤسسة والإدارة المالية، وكذلك مدى كفاءة وفعالية تبادل المعلومات بين إدارات المؤسسة الرئيسية والأقسام التابعة لها.

* مدى سرعة وتلقائية تدفق المعلومات داخل الإدارة الواحدة سواء من أعلى إلى أسفل أو من أسفل إلى أعلى (خطوط السلطة والمسؤولية)، ومدى توجه العاملين بالإدارة الواحدة إلى تحقيق الأهداف المحددة لها.

وعلى ذلك فالتدقيق التنظيمي يهدف إلى تقييم الإتصالات الوظيفية بين الإدارات وقياس روح التعاون والتكامل والإتساق بينها، بما يؤدي إلى قياس مدى قدرة كل إدارة على تحقيق أهدافها والمساعدة على تحقيق الأهداف سواء المحددة للإدارات الأخرى أو للمؤسسة ككل.

- تدقيق المهام الخاصة: يتعلق بتدقيق وفحص موضوعات إضافية تُكلف بها إدارة التدقيق الداخلي من الإدارة العليا للمؤسسة مثال على ذلك:

* أسباب إنخفاض حجم رقم الأعمال بالمؤسسة.

* مدى ربحية منتجات جديدة تنتجها المؤسسة وتقدمها للعملاء.

* سبل زيادة رأس المال أو القروض وسبل حل المشكلات التمويلية التي تعاني منها المؤسسة.

* مدى تناسب أسعار العروض المقدمة من المؤسسة بالأسعار التي تتقدم بها المؤسسات المنافسة في السوق.

* دراسة مدى إمكانية قيام المؤسسة بتنفيذ بعض الأعمال في ضوء حجم الإمكانيات والعمالة الموجودة بها.

* إجراء دراسة مقارنة بين التكاليف التي تتحملها المؤسسة للتصنيع والإنتاج وأسعار بيع المنتجات.

ويتفق تدقيق المهام الخاصة من حيث النطاق أو الأسلوب مع تدقيق الأداء الوظيفي والتدقيق التنظيمي، ويختلف معه من حيث التوقيت فقط، حيث يتم تنفيذ كل من تدقيق الأداء الوظيفي والتدقيق التنظيمي وفقًا لخطة تدقيق متكاملة ومعتمدة من الإدارة العليا للمؤسسة، بينما تدقيق المهام الخاصة تنفذ استجابة لطلب الإدارة أو عند الحاجة ولا يقتصر الهدف من أيٍّ منهما على مجرد رصد الظاهرة.

3- تدقيق الالتزام بالسياسات: يهدف إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات والإجراءات، المعايير، القوانين، والتعليمات الحكومية المعمول بها مع تحديد درجة هذا الالتزام، بالإضافة إلى التأكد من إلتزام كافة المستويات الإدارية الداخلية بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تتعلق بالنظام الداخلي الخاص بها.¹¹

ولإنجاز تدقيق الإلتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المدقق الداخلي وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، حيث غالبًا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مُستندات، وبالتالي تكون هذه المُستندات هي النشاط المطلوب رقبته، ولقد تطور هذا النوع من التدقيق في الوقت الحاضر لدرجة أنه أصبح هناك مدققين متخصصين في هذا المجال وبصفة خاصة في مجال الحكومي، حيث تتطلب مهنتهم هذه التدريب الواسع والدرجة العالية من الناحية الفنية والنواحي التفصيلية.

4- أنواع أخرى للتدقيق الداخلي: هناك أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت كرد فعل للتطور في البيئة المحيطة بالمؤسسة تمثلت هذه الأنواع في:

أ- التدقيق الإجتماعي: ظهر هذا النوع من التدقيق في السبعينات كرد فعل طبيعي لظهور المحاسبة الإجتماعية التي تتعلق بتحديد وقياس الأداء الإجتماعي للمؤسسات، فالتدقيق الإجتماعي عبارة عن فحص وتقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسات، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الإجتماعية عن مدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الإجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع التدقيق.¹²

ب- تدقيق نظم المعلومات: عُرف على أنه: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كان النظام المعتمد على الحاسب يساهم في حماية الأصول والحفاظ على سلامة البيانات وإدارة الموارد بكفاءة وتحقيق أهداف المؤسسة".¹³ كما عُرف أيضا على أنه: "عملية فحص وتقييم نظم المعلومات الآلية والعمليات غير الآلية بها والتفاعل فيما بينها، بهدف تقديم تأكيد معقول بأن ضوابط الرقابة الداخلية تحقق متطلبات تكنولوجيا المعلومات".¹⁴

ومن التعريفين السابقين فتدقيق نظم المعلومات هو عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة الإثبات – الورقية والإلكترونية – الخاصة بالإدارة وتقييمها تقييماً موضوعياً، وتقييم كل من الرقابة الداخلية والبيانات في جميع مراحل نظام المعلومات الإلكتروني من مدخلات وتشغيل ومخرجات، ثم تحديد مدى تماشي هذه الأدلة مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر.

ج- التدقيق الإستراتيجي: عملية تدقيق الإستراتيجيات هي فحص ودراسة إستراتيجية المؤسسة ككل أو إستراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها بغرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسة وما يرتبط بها من إستثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة.

وعادةً ما تقوم المؤسسة بالتدقيق الإستراتيجي لأحد الأسباب التالية:¹⁵

- فشل الإستراتيجية الحالية في أحداث النتائج المرغوبة ووجود بدائل أخرى مرغوبة.
- حدوث تغير جوهري وأساسي في البيئة الخارجية للمؤسسة.
- توقع حدوث فجوة في التخطيط بين الأهداف المالية الموضوعة للمؤسسة والنتائج المنتظرة نتيجة الإستمرار في الأنشطة الحالية ومؤسسات الأنشطة الجديدة.

- وجود فريق إدارة جديد يرغب في وضع بصماته بإتخاذ مجموعة من التصرفات، وأصبح المدقق ليس مدقق حسابات فقط بل مستشارًا أيضًا فيعطى بعض الإستشارات للمسيرين بالمؤسسة فمثلاً في الجودة وحماية المستهلك.

د- تدقيق الأداء: يركز تدقيق الأداء على الكفاءة والفعالية، ويتطلب القيام به ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وإذا كانت الكفاءة والفعالية مقياس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل التقييم أداء الإدارة ذاتها. وإن ما توفره تقييمات التدقيق الداخلي يُعتبر مصدر للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، فهذه المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة والتي يُعتبر العديد منها خاضعاً للحكم الشخصي للإدارة، وعلى الجانب الآخر فالتدقيق الداخلي يعتمد في جزء كبير منه على مقياس موضوعية لتنفيذ تدقيق الأداء، وتُقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي المقابل لها، كذلك يرتبط تدقيق الأداء بمفهوم الفعالية بدرجة أكبر لإرتباطه بالأهداف.¹⁶

هـ- تدقيق الجودة: يُعرف تدقيق الجودة بأنه تجميع للمعلومات المرتبطة بنظام الجودة وتقييمها، بهدف التعرف على حالات عدم الإلتزام في النظام، حتى يتسنى إقتراح وتنفيذ وتقييم التحسينات الملائمة. والجدير بالذكر فمن الضروري فهم المدققون أنه في عملية تدقيق الجودة لا يوجد رقم محددًا مسبقًا لحالات عدم الإلتزام القصوى أو الدنيا، فتدقيق الجودة ليس مجرد أداة تفتيش هدفها القبول أو الرفض الفعلي للمنتج أو الخدمة بل تركز على تقييم نظام الجودة أو جودة العمليات، والتدقيق الداخلي للجودة يعتبر الأكثر شيوعًا والأكثر أهمية لكافة أنواع التدقيق ISO 9000 في فقرتها (4.17) تتطلب من المؤسسات أن تدقق نظام الجودة الخاص بها والإجراءات والأنشطة بغرض تحديد ما إذا كانت كافية ويتبع من قبل العاملين علاوة على ذلك فإنّ معيار الأيزو يتطلب توصيل نتائج التدقيق إلى الإدارة لمساعدتها في التخطيط وإتخاذ الإجراءات المُصححة عندما يكون ذلك ضروريًا وهذا النمط من التدقيق يوفر أساسًا جيدًا للإتصال داخل المؤسسة كما يوفر للإدارة المعلومات الملائمة المتعلقة بنظام الجودة وفاعليته في الوقت المناسب.¹⁷

و- التدقيق البيئي: عرفته وكالة حماية البيئة الأمريكية على أنه: "فحص إنتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو جهة مستقلة ذات سلطة قانونية، للعمليات الإنتاجية وما يرتبط من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها."¹⁸

كما عرفته غرفة التجارة الدولية بأنه عبارة عن: "أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى إهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابتها على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بهذه الأنشطة والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية."¹⁹

3. ماهية حوكمة المؤسسات

إن مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة نوعا ما إذ بدا استخدامه مع نهاية الثمانينيات من القرن الماضي وتبلور في فترة التسعينيات من القرن نفسه، وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لتحول كثير من دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على المؤسسات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي.

1.3. مفهوم الحوكمة: عرفت مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية مفهوم حوكمة المؤسسات بأنه: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل مجلس الإدارة، الإدارة العليا، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء، كما ينبغي أن يوفر المفهوم الحوافز

الملائمة لمجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية للمؤسسة لمتابعة الأهداف التي تتفق مع مصالح المؤسسة والمساهمين فيها، علاوة على تيسيرها للمتابعة الفعالة والتي يتسنى عن طريقها تشجيع المؤسسات على استخدام مواردها بصورة أكثر كفاءة.²⁰

كما تعرف على أنها: "الإجراءات والأنشطة التي يقوم بها ممثلوا أصحاب المصالح بالمؤسسة، وذلك بغرض الرقابة على المخاطر، وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر".²¹

تعرف الحوكمة كذلك: هي عبارة عن مجموعة من الاستراتيجيات الموضوعية المطبقة من خلال المؤسسة، والمصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة والمتعلقة بما يلي:²²

- مدى شفافية وملائمة التقارير المالية التي تعدها المؤسسة.

- مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.

- مدى زيادة ثروة حملة الأسهم وإضافة قيمة للمؤسسة.

من خلال هذه التعاريف لهذا المصطلح الذي فرض نفسه وتعددت تعاريفه يمكن وضع تعريفا موحدا للحوكمة: فهي حكم وتحكم واحتكام للحد من القصور في التسيير والسيطرة على ذلك برشادة، عن طريق توسيع التسيير بالإشراك وتفضيل اللامركزية للاستفادة من آراء كل الأفراد، وتعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير وهذا يعمل على توافر نظام رقابة داخلية فعال، بدوره يؤدي إلى توافر نظام فعال لإدارة المخاطر التي تواجه المؤسسة، بما يحقق الأهداف المرجوة وتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد.

2.3. أهداف حوكمة الشركات: تعتبر الحوكمة أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن أداء الشركات بأسلوب علمي وعملي، يؤدي إلى توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين، وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف يحقق انسياب هذه البيانات والمعلومات على قدم المساواة، بما يحقق توافر النزاهة في الأسواق، ولأصحاب المصالح والعلاقات المرتبطة بالمؤسسات، وفي نفس الوقت توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس إدارة الشركات ومحاسبتهم.²³ وتهدف الحوكمة إلى تحقيق مايلي:²⁴

أ- تحسين قدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عن المؤسسات.

ب- تحسين عملية صنع القرار في الشركات، وذلك بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة.

ج- تحسين عملية المصادقية للبيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، مما يزيد من اهتمام المستثمرين وزيادة استثماراتهم في المؤسسة.

د- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع واتخاذ القرار.

هـ- تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات، والمعلومات عن الشركات، وكذلك عن الأداء والانجاز الذي قامت به، وعن الموجودات والأصول التي تحوزها بالفعل.

و- زيادة قدرة المؤسسات على تحسين موقفها التنافسي، وجذب استثمارات جديدة ورؤوس أموال جديدة، وتمتعها بسمعة حسنة في السوق.

ي- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين، وتحسين معدلات دوران العمالة، واستقرار العاملين، وتنمية الصورة الذهنية الإيجابية عن المؤسسة، سواء لدى العاملين فيها أو لدى المتعاملين معها، أو عند الجماهير العريضة بصفة عامة.

بينما يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي:²⁵

- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.

- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
 - منع إستغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مؤسسة والمتاجرة بمصالح المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- 3.3. ركائز حوكمة الشركات: يمكن تلخيص ركائز حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): ركائز الحوكمة



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 47.

4.3. مبادئ الحوكمة: يمكن ايجاز مبادئ الحوكمة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): مبادئ الحوكمة

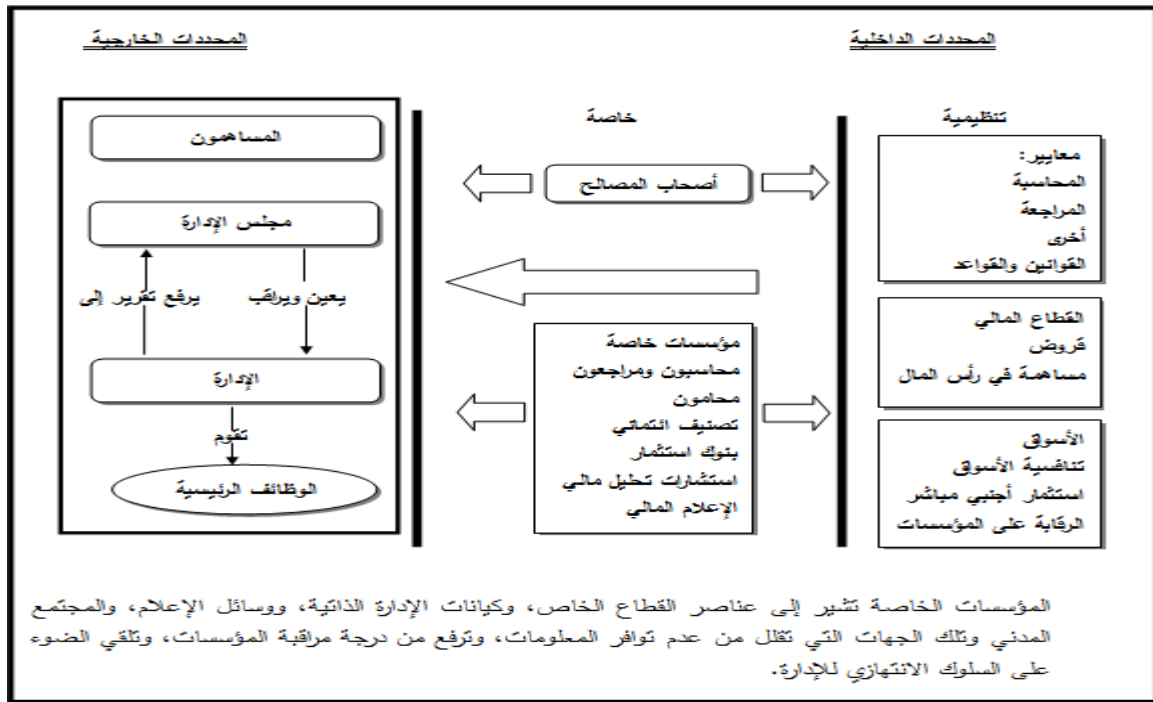


المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية

2009، ص 44.

5.3. محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها: ويمكن إيجازها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها



المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص 4.

4. مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات:

يقوم التدقيق الداخلي بأداء دوره بإعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال إتجاهين:²⁶

1.4. **الإتجاه الأول:** مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الإستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

2.4. **الإتجاه الثاني:** القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة.

وتساهم وظيفة التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمها إلى الإدارة العليا ولجنة

التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمر التالية:²⁷

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بخصوصها.

- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.

- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.

- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافها.

- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

وتشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يفضي إلى توصيات ملائمة لتحسين الحوكمة وذلك من خلال النقاط التالية:

- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة ضمن المؤسسة.

- ضمان الأداء التنظيمي الفعال.

- إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفعالية إلى الجهات المناسبة في المؤسسة.

- تنسق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة العليا

وقد تناولت معايير التدقيق الداخلي الحديثة دور التدقيق الداخلي في الحوكمة وذلك من خلال معيار "الحوكمة" رقم (2110)، والتابع للمعيار رقم (2100) "طبيعة العمل" ضمن معايير الأداء، حيث نص معيار الحوكمة بأنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وعمل توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة بالمؤسسة"، وذلك من خلال القيام بالآتي:²⁸

1- الدور التأكيدي:

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم تصميم وتنفيذ فاعلية الأخلاقيات بالمؤسسة والمرتبطة بالأهداف والبرامج والأنشطة.

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت المعلومات المتوفرة عن حوكمة الشركات تساند وتدعم استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

2- الدور الاستشاري:

- يجب أن تكون أهداف المهام الاستشارية للتدقيق الداخلي متوافقة ومتسقة مع القيم والأهداف العامة للمؤسسة.

إذن يمكن إبراز دور التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية من خلال تحقق ما يلي:

I- مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة:

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية: تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر به وبتعدد المعرفين له، ومن أهم تلك التعاريف نذكر:

* الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات: عرفت المراقبة الداخلية سنة 1977 على أنها:

"نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:"²⁹

- حماية الأصول.

- مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.

- التسيير المنتظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة."

* منظمة الخبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسية: "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي

تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق

تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة."³⁰

* الفيدرالية الدولية للمحاسبين: "نظام الرقابة الداخلية مكوّن من مجمل السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف

الإدارة من أجل التحقيق، وفي حدود الإمكان، وتسيير محكم وناجع لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني إحترام سياسات

التسيير، حماية الأصول، الوقاية من حالات الغش والأخطاء وإكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، والإستخراج في

الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها."³¹

ومن خلال ما سبق تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة مخطط تنظيمي من الوسائل والقوانين والمناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة العامة لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها والتي تلتقي كلها في السعي إلى تحقيق الهدف الرئيسي ألا وهو ضمان إستمرارية المؤسسة وبقيائها وهذا في إطار تحقيق أهدافها الفرعية المنشودة كإحترام سياسة التسيير والمحافظة على الأصول. وتقوم الرقابة الداخلية على أربع إفتراضات ترشد مصممي ومدقي نظام الرقابة الداخلية وهي:³²

- 1- مسؤولية الإدارة: إنّ إنشاء والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية هو أحد مسؤوليات إدارة المؤسسة.
 - 2- التأكيد المعقول: بمعنى وجوب تقديم تأكيد معقول بأنّ نظام الرقابة الداخلية قد حقق الأهداف الموضوعية سابقا وبتكلفة معقولة.
 - 3- طرق تشغيل البيانات: بمعنى أنّ طرق تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسة تحقق أهدافها المسطرة.
 - 4- الحدود: أيّ أنّ نظام الرقابة الداخلية له قيود على كفاءته ويتضمن ذلك وجود أخطاء إمكانية تحايل الأفراد على النظام وتغيير الظروف بما يجعل نظام الرقابة الحالي غير فعّال.
- ونظام الرقابة الداخلية الكفاء والفعّال يجب أن يتصف بالخصائص التي يحدد وجودها ومدى جودة أو قوة أساليب الرقابة الداخلية، ويُمكن حصرها فيما يلي:³³
- أ- الفصل بين مسؤوليات العاملين بالمؤسسة لتقليل من احتمالات الغش، أو حدوث المخالفات.
 - ب- الحماية المادية للأصول والمستندات وسجلات المؤسسة في مكان آمن لتفادي مخاطر سوء إستعمالها.
 - ج- تقارير الأداء الملائمة لتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة التطبيق والإلتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعّال، كما يمكنه تزويد المسؤولين بمعلومات عن الإنحرافات الهامة لمعايير الرقابة.
 - د- أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط وإحتياجاته.
 - هـ- أن تكون الرقابة موضوعية، مرنة وإقتصادية.
 - و- أن تشجع معايير الرقابة عملية الإلتزام في المؤسسة، وتكون عادلة، قابلة للقياس، مناسبة، وتامة.
 - ي- إتباع المؤسسة سياسة سليمة في تعيين موظفيها أو ترقيتهم وعلى المدقق التحقق من مدى ملائمة مؤهلات وكفاءة الموظفين، وهذا عن طريق فحص وتقييم سياسات المؤسسة في التوظيف أو الترقية مع تقييم كفاءة الموظفين الذين يشغلون وظائف رئيسية.

2- دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية:

يتمثل دور التدقيق الداخلي في تقديم تأكيد عن نظام الرقابة الداخلية المطبق على أحد الأدوار الأصلية لها، حيث إرتبط نشاط التدقيق الداخلي منذ بداية ظهوره في المؤسسات بفحص، إختبار وتقييم مدى كفاءة وفعّالية نظام الرقابة المطبق، وذلك بهدف التأكد من مدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق الأهداف المطلوبة منه، وإكتشاف أوجه الضعف والثغرات إن وجدت، وإقتراح الحلول اللازمة لمعالجتها، ومتابعة إقتراحات الإصلاح للتأكد من تنفيذها.³⁴

وفي حالة إستنتاج المدقق الداخلي بأنّ تلك الإجراءات التي أستخدمت للحصول على فهم المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية قد زودته أيضا بأدلة تدقيق حول التشغيل الفعّال للسياسات والإجراءات المتعلقة ببعض التأكيدات حول القوائم المالية، فقد يستخدم الأدلة المتوفرة لديه (وإنّ لم تكن كافية) يستعين ببعض أدلة تدقيق أخرى المناسبة، لتساعده في

القيام بعمله بكفاءة وفعّالية، وقد يتضمن إختبار الرقابة على:³⁵

- أ- إستفسارات توكيدية ومراقبة لوظائف الرقابة الداخلية.

ب- التحقق من المستندات المؤيدة للرقابة للحصول على أدلة تدقيق بأن الرقابة الداخلية تعمل بشكل صحيح، على سبيل المثال التحقق من العمليات الحسابية التي صُرح بها وأنّ التسويات تم الموافقة عليها.

ج- فحص تقارير اجتماعات مجلس الإدارة، على سبيل المثال للإطلاع حول كيفية معالجة بعض المشاكل المالية والإجراءات التصحيحية المتخذة حول ذلك.

د- إعادة أداء الإجراءات الرقابية، على سبيل المثال تسويات الحسابات البنكية، للتأكد من عملها بشكل صحيح من قبل المؤسسة.

وعليه تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أنّ دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضاً الجوانب الإدارية وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية، فرأي مدير التدقيق الداخلي حول كفاية وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية أصبح مهماً وشائعاً خصوصاً مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002)، وتطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعيار رقم 2410 من معايير الإبلاغ) والتي نصت على أنّ رأي المدقق الداخلي يجب أن يشمل وبوضوح العناصر التالية:³⁶

- معايير التقييم وكيفية استخدامها.
- المجال الذي يشمل رأي المدقق الداخلي.
- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية.
- المجالات الخاصة التي شملها رأي المدقق الداخلي.
- أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها.
- والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية:³⁷

* ضمان الإستمرارية في عملية المراقبة، حيث أنّ التقييم، التوصيات، والتقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الإستمرار يُمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم.

* المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الإلتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان إنجاز التنظيم لأهدافه بطريقة إقتصادية وفعالة، وللمدققين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الإلتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية.

* تقديم الخدمات الاستشارية، ويعتبر المدققون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المدقق الخارجي وأصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، والتقييم والتوصيات.

II- مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة: قبل التطرق لدور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة بالإعتماد على نظام المعلومات المحاسبية يجب تحديد مفهوم لهذا المصطلح.

1- تعريف المخاطر: "هي حالة من عدم التأكد، فهي احتمال لحدوث ظروف أو أحداث من شأنها أن يكون لها تأثير على أهداف المؤسسة، ويشمل ذلك إمكانية حدوث خسارة أو ربح، أي حدوث إختلاف عن النتيجة المرجوة أو المخطط لها، ويرتبط تحقق الخطر وحدوثه بعنصرين هما، احتمال وقوع الحدث المسبب للخطر، والآثار أو العواقب التي سترتب على وقوع هذا الحدث."³⁸

كما عُرفت المخاطر على أنّها: "إحتمال التعرض إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها نتيجة تذبذب العائد المتوقع على استثمار معين (الإختلاف بين العائد الفعلي والعائد المتوقع) وهي تمثل إنحراف الأرقام الفعلية عن الأرقام المتوقعة أو المتنبأ بها".³⁹

2- مفهوم إدارة المخاطر: يمكن تعريف إدارة المخاطر بأنّها: "عبارة على منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي قد تقع إلى الحد الأدنى".⁴⁰

كما عرفها معهد إدارة المخاطر: "الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي الإجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط".⁴¹ ومما سبق يمكن تعريف إدارة المخاطر بأنّها عملية يقوم من خلالها القائمين على إدارة المؤسسة بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد المخاطر المحيطة بأعمال أنشطتها المختلفة، ومن ثم قياسها وتقييم أثارها المالية، والاستجابة لها من خلال الحد منها أو التقليل من أثارها إلى المستوى المقبول من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

3- مخاطر التدقيق: تتمثل هذه المخاطر فيما يلي:

أ- مصادر خطر التدقيق: يمكن تحديد مخاطر التدقيق من خلال مصدرها وتتمثل في الآتي:⁴²

* المصدر الأول للخطر: هو مرحلة إعداد القوائم المالية ولا يستطيع المدقق التحكم في هذا النوع من الخطر إلا إذا قرر التخلي عن القيام بعملية التدقيق، وهناك محددتين لهذا النوع من الخطر:

- إدارة المؤسسة: إنّ الهدف الأساسي للمؤسسة هو الحصول على أكبر عائد مادي قد يكون عن طريق تعظيم صافي الربح أو تعظيم القيمة السوقية لها، حيث هذا كله يتطلب تقديم القوائم المالية في الشكل الذي ترغب فيه الإدارة.

- نظام الرقابة الداخلية: يعتمد مدى صحة أو عدم صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية إلى حد كبير على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، لذا فإنّ المدقق يُعطي أهمية كبيرة لفحص هذا النظام قبل القيام بعملية التدقيق، وبالطبع قد يكون للمدقق تأثير غير مباشر على نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال كتابة ما يراه عن مدى سلامة وفعالية النظام في توصياته للإدارة.

* المصدر الثاني للخطر: فيتمثل في عدم إكتشاف الأخطاء الجوهرية من قبل المدقق والتي تمت في مرحلة إعداد القوائم المالية، ويستطيع المدقق التحكم في هذا النوع من الخطر وهو يشمل نوعين:

- النوع الأول: هو الخطر الناتج عن استخدام نظام العينات وهذا الخطر يعني فشل المدقق في إكتشاف الأخطاء الجوهرية، وهذا يعني أنّ العينة التي تم إختيارها لا تمثل المجتمع الذي سحبت منه، في هذه الحالة يستطيع المدقق التحكم في هذا الخطر وذلك بزيادة حجم العينة التي تم إختيارها.

- النوع الثاني: فهو الخطر الغير ناتج عن استخدام أسلوب العينات، أي أنّ هذا النوع من الخطر يمكن أن يوجد حتى إذا قام المدقق بفحص 100% من المجتمع المراد فحصه، ومن أمثلة هذا النوع من الخطر:

- قيام المدقق بتصميم نظام إجراءات التدقيق الذي لا يتناسب مع الهدف من الفحص.
- عدم إكتشاف المدقق لخطأ جوهري في المستندات التي تم إختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه.
- قيام المدقق بفحص عناصر المخزون وعدم إكتشاف أنّ هناك خطأ حسابي متعمد أو غير متعمد في العد.

- قيام المدقق بإرسال طلب لمصادقات للمدنيين وكانت الردود غير صادقة.
- ب- مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية: تكمن هذه المخاطر في إبداء المدقق رأياً غير مناسباً حول البيانات المالية والتي تتضمن أخطاء جوهرية وتعرض تلك البيانات إلى ثلاثة أنواع من المخاطر هي:⁴³
 - * مخاطر ملازمة (ضمنية): هي المخاطر المبنية على احتمال وجود تلفيق في حساب أو مجموعة عمليات تؤدي إلى خطأ مادي يؤثر على القوائم المالية وهي ناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي من قبل إدارة المؤسسة.
 - * مخاطر الرقابة: هي المخاطر الناتجة عن عدم الكشف في بعض الأحيان وفي حينه عن خطأ مادي في رصيد أحد الحسابات أو مجموعة من المعاملات دون أن تتوافر إمكانية منعه أو كشفه في الوقت المناسب من خلال إجراءات الرقابة الداخلية.
 - * مخاطر الإكتشاف: تتمثل في عدم القدرة على إكتشاف الأخطاء المادية الموجودة في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات بصورة فردية أو جماعية وذلك من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم المدقق بها.
- 4- دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة: يُعتبر الحصول على تأكيدات بأنّ عملية المخاطر تعمل بفعالية، وأنّ المخاطر الرئيسية الهامة قد تم إدارتها إلى مستوى مقبول، واحدة من أهم المتطلبات الرئيسية لمجلس الإدارة، ويمكن الحصول على تلك التأكيدات من عدة مصادر مختلفة، غير أنّ التدقيق الداخلي يعدّ أو ربما يكون المصدر الرئيسي المستخدم، والذي يتم الإستعانة به لأداء تلك الخدمات، حيث يستطيع التدقيق الداخلي من خلال دوره التأكيدي والإستشاري أن يساهم بدور فعّال في إدارة مخاطر المؤسسة⁴⁴، ويتضح هذا الدور من خلال ما يلي:⁴⁵
 - أ- الدور التأكيدي: يتمثل في ما يلي:
 - * يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم المخاطر الهامة التي تواجه المؤسسة والمتعلقة بنظام المعلومات المحاسبية والعمليات والحوكمة داخل المؤسسة، ويشمل ذلك تقييم ما يلي:
 - * موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.
 - * فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة.
 - * حماية الأصول.
 - * التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.
 - * يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمالية حدوث غش وإحتيال، وكيفية قيام المؤسسة بإدارة المخاطر المترتبة على الغش.
 - ب- الدور الإستشاري: ويتمثل في الآتي:
 - * في ضوء المهام الإستشارية للتدقيق الداخلي يجب على المدققين الداخليين مناقشة درجة تأثير المخاطر على أهداف المؤسسة، والإنتباه لوجود أيّ مخاطر هامة أخرى.
 - * يجب على المدققين الداخليين إدماج المعرفة بالمخاطر المكتسبة من المهام الإستشارية الأخرى في عملية تحديد وتقييم تعرض المؤسسة للمخاطر الهامة.
 - * عند مساعدة الإدارة على تحسين عمليات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين أن يمتنعوا عن تولي أيّ مسؤولية تنفيذية في إتخاذ القرار بشأن عملية إدارة المخاطر.

وإستكمالاً لذلك أصدر معهد الأمريكي المدققين الداخليين في سبتمبر عام 2004 ورقة تحديد موقف بشأن دور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر على مستوى المؤسسة ككل، حيث أشار إلى أنّ التدقيق الداخلي من خلال دوره التأكيدي والإستشاري يساهم بشكل فعّال في إدارة مخاطر المؤسسة، وقد تم تقسيم ذلك الدور إلى:⁴⁶

- الدور التأكيدي: وفيه يقوم التدقيق الداخلي بتقديم التأكيدات فيما يتعلق بـ:

* مدى فعّالية عملية إدارة المخاطر من حيث تصميمها وكيفية عملها.

* مدى فعّالية أنشطة الرقابة وطرق الإستجابة للمخاطر.

* مدى فعّالية تقييم المخاطر والتقرير عنها.

- الدور الإستشاري: وفيه يقوم التدقيق الداخلي بـ:

* تحسين عملية تحديد وتقييم المخاطر.

* مساعدة وإرشاد المديرين على تحديد واختيار طرق الإستجابة للمخاطر.

* المساعدة على توحيد التقارير الخاصة بالمخاطر.

* المساعدة على تطوير إطار إدارة المخاطر.

ولكن بغياب المعرفة والمعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية لا يتمكن المدقق الداخلي من القيام بتقييم المخاطر لبعض أرصدة الحسابات الخاصة أو فئات العمليات المحاسبية التي يفترض أن تكون المخاطر بها عالية. لذلك عندما يتم تقييم المخاطر والتأكد من أنّها ليست مرتفعة، فإنّ المدقق الداخلي يرفق المستندات التي توثق أسباب تقييمه والتي من شأنها تقليل الأعمال التي سيقوم بها المدقق الداخلي، ولتقييم تلك المخاطر فإنّ المدققين يستخدمون حكمهم المهني لتقييم عدة عوامل، مع مراعاة خبرتهم بالمؤسسة من خلال تدقيق عمليات سابقة ومن أمثلة تلك العوامل:⁴⁷

✓ حسابات القوائم المالية التي من المرجح أنّ تكون عرضة للأخطاء، على سبيل المثال: الحسابات التي تتطلب

تسويات في الفترات السابقة أو التي تتضمن درجة عالية من التقديرات المحاسبية.

✓ تعقيد العمليات الحسابية الأساسية وغيرها من الأحداث والتي قد تتطلب إلى عمل خبير.

✓ قابلية الأصول للخسارة أو الإختلاس كالأصول المرغوب فيها والتي يسهل نقلها مثل النقدية.

✓ جودة وكفاءة نظام المعلومات المحاسبية.

✓ إكتمال العمليات الحسابية المعقدة والغير معتادة، غالباً عند إقتراب إنتهاء الفترة المحاسبية.

✓ العمليات المحاسبية التي لا تخضع للمعالجة العادية (إستثنائية).

III- الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة:

1- مفهوم أخلاقيات المهنة والسلوك المهني:

أ- مفهوم أخلاقيات المهنة:

- المفهوم اللغوي: تم اشتقاق كلمة "أخلاقيات" من الكلمة الإغريقية "Ethos" وتعني "Character"، وهناك مصطلح مرادف للأخلاقيات هو Moralities والمشتق من الكلمة الإغريقية "mores" وتعني العادات "customs". حيث تركز الأخلاقيات على السلوك البشري "الصحيح" و"الخطأ".⁴⁸

- المفهوم الاصطلاحي: وتعرف أخلاقيات المهنة "بأنها مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة (التدقيق) التي تستلزم عند الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها. وان

الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضاء المهنة الواحدة الأول: حماية أفضل لأعضاء المهنة، والثاني: للجمهور".⁴⁹

- ب- مفهوم السلوك المهني: قبل وضع مفهوم للسلوك المهني لا بد من التطرق للمفهوم السلوك بصفة عامة.
- السلوك: " يعرف السلوك الإنساني بأنه كل الأفعال والنشاطات التي تصدر عن الفرد سواء كان أفعالاً يمكن ملاحظتها وقياسها كالنشاطات الفسيولوجية والحركية أو نشاطات تتم على نحو غير ملحوظ كالتفكير والتذكر وغيرها.⁵⁰
- السلوك الأخلاقي: هو السلوك الذي يتطابق وينسجم مع المعايير والقواعد الإجتماعية المقبولة بشكل عام.⁵¹
- السلوك المهني: هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة وعلى المدققين والمهنيين أن لا يسيؤوا إلى المهنة بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين.

2- مبادئ وقواعد الاخلاقيات والسلوك المهني لمهنة التدقيق الداخلي:

تؤدي الاخلاقيات والسلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من المدقق واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفاتهم، وتنقسم إلى مبادئ وقواعد السلوك تتمثل:

1- المبادئ: وتتمثل في الآتي:⁵²

- المسؤولية: يتعرض الأعضاء عند قيامهم بمسؤولياتهم المهنية لإتخاذ قرارات مهنية وحساسة في جميع أوجه نشاطهم. وتقع على الأعضاء مسؤوليات هامة تجاه الجهات المستفيدة من خدماتهم وتجاه المجتمع ككل نظرا للدور الهام الذي يؤديه في المجتمع. ولذا يتعين عليهم الالتزام المستمر بالتعاون فيما بينهم لتحسين أدائهم، والقيام بمسؤولياتهم الخاصة في إدارة شؤون مهنتهم والحفاظ على التقاليد المهنية والرفع من شأنها.
- مصلحة العامة: يتعين على المدققين أداء أعمالهم بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع واحترام ثقته وإظهار التزامهم بالإطار المهني. ويتعين على المدقق أن يلزم نفسه باحترام ثقة المجتمع، وأن يسعى بصفة مستمرة لإظهار تفانيه في تقديم أفضل أداء مهني حفاظاً على ثقة المجتمع في المهنة.
- النزاهة: بمعنى أن يكون المدقق نزيهاً وعفياً وصادقاً بالالتزام بنص وروح المعايير الفنية والأخلاقية، وعدم تأويل المعايير بما لا تحتل. ولا يتعارض ذلك مع الخطأ غير المقصود أو الاختلاف غير المغرض في الرأي. إلا أن الإهمال والتخلي والتغاضي عن المبادئ تتعارض مع النزاهة.
- الموضوعية والإستقلال: تعطى الموضوعية والإستقلال قيمة لخدمات المدقق وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة. وتتطلب الموضوعية من العضو أن يكون محايداً ويتمتع بإستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له أي مصالح متعارضة. وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته وإستقلاله عند تقديم خدماته المهنية.
- العناية المهنية الواجبة: يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه. والسعي إلى الامتياز هو لب العناية المهنية الواجبة، حيث تهدف الكفاءة إلى الوصول إلى مستوى من الفهم والعلم والخبرة يمكن المدقق من أداء الخدمات بمهارة واقتدار والمحافظة على هذا المستوى.

والعناية الواجبة تتطلب من المدقق التخطيط والإشراف بطريقة كافية على أي نشاط مهني هو مسؤول عنه.

- نطاق وطبيعة الخدمات: يتعين على العضو الممارس أن يلتزم بقواعد سلوك وآداب المهنة عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات التي يؤديها. وتتطلب المصلحة العامة أن تتفق الخدمات المهنية التي يقدمها الأعضاء الممارسون مع السلوك المهني المقبول.
- ويجب على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار المبادئ المهنية عند تحديد قبول أو عدم قبول تأدية خدمات مهنية معينة في أي حالة قائمة بذاتها. ولا يمكن وضع قاعدة جامدة لمساعدة الأعضاء في الوصول إلى حكم بشأن هذه الأمور، ولكن يتعين عليهم أن يكونوا مقتنعين بأنهم يسايرون روح هذه المبادئ في هذا الأمر.
- ب- القواعد: ويمكن ذكرها في ما يلي:⁵³
- الاستقامة والأمانة: ويتحمل المدقق المسؤوليات التالية:
- * تجنب مواقف تعارض المصالح الفعلية أو الظاهرة وتقديم النصائح لجميع الأطراف لأي تعارض محتمل.
 - * الامتناع عن الارتباط بأي شكل يمكن أن يحد من قراراتهم على تنفيذ واجباتهم في إطار أخلاقي.
 - * رفض هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاتهم.
 - * الامتناع عن التأثير السيئ المباشر وغير المباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمؤسسة.
 - * توصيل المعلومات الملائمة.
 - * الامتناع عن الدخول في أي نشاط من شأنه أن ينقص من قدر المهنة.
- الموضوعية والإستقلالية: الموضوعية هي التي يفترض إلزامًا على جميع المدققين بأن لا يتعاملوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفروض للآخرين كما يمكن أن يتعرض المدقق لحالات قد تضعف من موضوعيته.⁵⁴
- وتعد إستقلالية المدقق من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكينه من أداء دوره والتعبير عن رأيه المهني المحايد والكفء بحرية تامة، دون أن يكون لأي قيود أو عوائق شخصية أو مؤثرات خارجية أو تنظيمية تأثيرات سلبية على أدائه المهني، مما يعزز من قدرته على الإفصاح عن رأيه المهني بمنأى عن أي مصلحة ذاتية أو تحيز أو مجاملة قد تضعف الثقة في مضمون تقريره وتعد خاصية الإستقلالية من كبريات القيم المتأصلة في مهنة التدقيق، وترتبط بالقيم الأخلاقية والمهنية والتحلي بالحياد والموضوعية.⁵⁵
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يفرض مبدأ الكفاية المهنية والعناية اللازمة بالالتزامات التالية على المدققين المهنيين:⁵⁶
- * المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة.
 - * تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقًا للمعايير الفنية والمعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتطلب الخدمة المهنية الكفؤة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة.
 - كما تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعيًا مستمرًا وتفهمًا للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، ويؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن المدقق المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.
 - الالتزام بالمعايير: ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق، حيث أن هذه المعايير تمثل الإطار العام لعملية التدقيق والتي يجب أن تتبع بحذافيرها، أي مخالفة لهذه المعايير قد تضعف المدقق في موضع

المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل المدقق، وعلى هذا الأخير أن يضمن أوراق عمل التدقيق بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه وتمسكه بهذه المعايير.⁵⁷

- المسؤوليات تجاه العملاء، الزملاء والأعمال الأخرى:⁵⁸

➤ المسؤوليات تجاه العملاء: وتتضمن:

* المحافظة على سرية بيانات العميل: على المدقق أن لا يفصح عن أي معلومات سرية تم الحصول عليها خلال العمل المهني له إلا بموافقة ورضاء العميل.

* الإلتعاب المشروطة والاتفاقية: معنى ذلك أن الخدمات المهنية يجب ألا تؤدي تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أي أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة.

➤ المسؤوليات تجاه الزملاء: وتتضمن

* المزاحمة أو التعدي على حقوق الغير: معنى ذلك عدم القيام المدقق بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل.

* عروض التوظيف: يعني على المدقق عدم القيام بتقديم أية عروض بطريق مباشر أو غير مباشر بتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون أخبار هذا الزميل أولاً.

➤ المسؤوليات والإعمال الأخرى: وتتضمن:

* الأعمال المخلة والمعيبة: على المدقق عدم القيام بأعمال مخلة بقواعد السلوك المهني والمهنة ككل.

* الإعلان: لا يجوز لمزاوِل المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعاً.

* العمولات: يتعين على المدقق أن لا يسدد أي عمولات لغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض.

* الوظائف المتنافسة أو المتعارضة: ويعني ذلك أن مزاوِل المهنة يتعين عليهم عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية.

* شكل مكتب المدقق وأسمه: يمكن لمزاوِل المهنة أدائها سواء كمالك أو أحد العاملين في مكتب التدقيق وذلك أن يتخذ

المكتب شكل مؤسسة فردية أو مؤسسة مهنية والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها.

3- قانون أوكسلي كأداة لدعم حوكمة المؤسسات: في يوم 31 من تموز لعام 2002 صادق الكونغرس الأمريكي على قانون

(ساربنز - أوكسلي) نسبة إلى الأشخاص الذين أنيطت بهم مهمة إعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية

الأمريكية (أعضاء الكونغرس)، وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين القانونيين الذين

يدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما انه يقضي بوجوب إنشاء لجنة للتدقيق في كل مؤسسة عامة، وأن تصدر إدارة

المؤسسة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقارير يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته

عن احتفاظ المؤسسة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية، كما يقضي القانون بتقديم المدقق القانوني

للمؤسسة تقارير يسمى بتقرير فحص تأكيدات يتم استخدامه لإيضاح رأي هذا المدقق حيال ما تضمنه التأكيد المتقدم من

مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ويهدف القانون تقوية روابط الثقة، والمسؤولية بين مختلف الأطراف من أجل توفير حماية أفضل للمستثمرين، بهدف

إعادة الثقة على مستوى الأسواق المالية، ويقوم على مبادئ أهمها: صحة الحسابات ودقتها، توفر المعلومة، إستقلالية

المراجعين. ويؤثر هذا القانون على شركات التدقيق والمحامين الذين تستخدمهم هذه الشركات، المساهمين، حملة الأسهم،

البنوك، المستثمرين وسماسرة سوق الأوراق المالية، بحيث يرسى قواعد جديدة من المسؤولية الجماعية على جميع المشاركين في العمليات المالية.⁵⁹

ويتضمن قانون أوكسلي جملة من الأهداف الداعية إلى دعم الحوكمة والنهوض بالبيئة المحاسبية والتدقيق واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الآتي:⁶⁰

- الشفافية في تقديم المعلومات المالية، حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة، وإن تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مضللة.
- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها.
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل المؤسسة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها.
- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في المؤسسة.
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق والأخذ بالآراء الواردة فيها.
- التحقق من إستقلالية المدققين الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في المؤسسة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.
- تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الإستقلالية لمدقي الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من الأعمال.
- إتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

5. خاتمة

ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الورقة البحثية تتمثل في:

- نشاط التدقيق الداخلي يشمل التدقيق المالي، والتأكد من مدى الإلتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، وتدقيق العمليات التشغيلية وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى إنتظامها، بالإضافة إلى تدقيق نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المدقق الداخلي بمهامه يكون من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.
- يجب أن تأسس خطة التدقيق الداخلي على تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، والرقابة والحوكمة، وذلك من خلال السعي المستمر لتطوير خطة التدقيق في ضوء دراسة موارد التدقيق المتاحة، بما يضمن تنوع الخبرات والتخصصات داخل إدارة التدقيق الداخلي.

- تمثل حوكمة المؤسسات، الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- إن دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات يتحدد في ضوء مكونات إطار الحوكمة، وبتطبيق حوكمة جيدة وفعالة داخل المؤسسة، فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف، زيادة الأرباح، التقليل أو الحد من حالات الغش والتلاعب، الإلتزام

- بالقوانين والتشريعات، توافر قوائم مالية ذات درجة عالية من الشفافية، حماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة والعمل على تلبية احتياجاتهم وتعظيم القيمة المتحققة لهم. بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة.
- إن قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتحسين فعالية نظم الرقابة المطبقة يؤدي إلى ضمان وجود بيئة رقابية جيدة وفعالة، والتي تعتبر أحد متطلبات أي عملية حوكمة جيدة، بالإضافة لكونها تؤدي إلى تخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة إلى مستوى مقبول. بما يؤدي إلى زيادة المنافع وتخفيض التكاليف، وبالتالي وتحقيق أهداف المؤسسة.
- تعددت آراء الباحثين والمنظمات العلمية والمهنية حول وضع تعريف محدد للمخاطر، ورغم ذلك التعدد إلا أنها تركز حول مضمون واحد ألا وهو تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تتفق الآراء على أن المخاطر عبارة تهديدات والآثار السلبية التي تتعرض لها المؤسسة، والتي تعوقها عن تحقيق أهدافها، وبالتالي يلزم العمل على مواجهة تلك المخاطر وإدارتها حتى يتحقق أهداف المؤسسة.
- استخدام أساليب التقنية الحديثة، مثل استخدام أسلوب النظم الخبيرة بالإضافة إلى عقد الدورات التدريبية والاستعانة بخبرات المتخصصين في المجالات التكنولوجية لتنمية قدرات أعضاء فريق التدقيق فيما يتعلق بالمخاطر الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات.
- لكي تتسم نتائج عملية التدقيق بالموضوعية والحيادية وحتى يمكن الاستفادة من هذه النتائج، والتي تعد أساس التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي، يجب أن تتضمن التقارير تعليقا على الجوانب الإيجابية في العملية التي تمت تدقيقها، حتى تكون أكثر قبولا وتحفيزا لتنفيذ ما ورد بها من توصيات.
- تتمثل قواعد السلوك لمهنة التدقيق مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين أعضاء المهنة والتي تحددها المنظمات المهنية المختصة والتي تستلزم من ممارس مهنة التدقيق سلوك معيناً يقوم على الالتزام به لضمان مستوى أداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها.
- لا يمكن الجزم بأن الإفصاح للقوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يستطيع توفير الحلول المناسبة لمنع التلاعبات، ويحدث ذلك بوضع قواعد ضبط سلوكيات أخلاق المهنة وتطبيقها والتقيدها.
6. قائمة المراجع:

¹ - The Institute of Internal Auditors, IIA POSITION PAPER: [The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity](#), January 2009, www. theiia.org, p02.

² Naman k. Desai, And others, **Co-Sourcing and External Auditors Reliance on the Internal Audit Function**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida -USA-, 2008, p05.

³ أحمد حلمي جمعة، **الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص30.

⁴ محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص133-134.

⁵ داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، ط2، بيروت، 2010، ص ص49-50.

⁶ فتحي رزق السوافيري، وآخرون، **الإتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص133.

⁷ مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، المراجعة المتقدمة، جامعة بنها، مصر <http://www.bu.edu.eg/>، 17h: 34m، 17/05/2013، ص103.

⁸ Alain Mikol, *L'Audit Financier*, Edition D'Organisation, Paris, 1999, p10.

⁹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص493.

¹⁰ مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، مرجع سابق، ص ص104-107.

¹¹ فتحي رزق السوافيري، وآخرون، مرجع سابق، ص ص122-123.

¹² محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص262.

¹³ Ravi Muthukrishnan, *The Auditors Prerogative to Review Internal Controls*, INFORMATION SYSTEMS CONTROL JOURNAL, volume 02, USA, 2004, p01.

¹⁴ Richard E. Cascarino, *Auditor's Guide to Information Systems Auditing*, INFORMATION SYSTEMS CONTROL JOURNAL, volume 01, USA, 2008, p01.

¹⁵ كاظم نزار الركابي، الإدارة والإستراتيجية، دار وائل للنشر والطباعة، عمان 2004، ص ص199-226.

¹⁶ فتحي رزق السوافيري، وآخرون، مرجع سابق، ص130.

¹⁷ محمد هادي العدناني، مدخل مقترح لتدقيق الجودة (ISO) كأحد أنواع الفحص لأغراض خاصة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، المجلد الثالث عشر، العدد 45، العراق، 2007، ص ص225-230.

¹⁸ زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GASS)، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد الرابع، العدد 07، العراق، 2011، ص299.

¹⁹ أمين السيد لطفي، معايير المراجعة المهنية على جودة أداء مراقبي الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص147.

²⁰ - Organisation For Economic Co-Operation And Development, *OECD Principles of Corporate Governance*, Paris, 2004, <http://www.oecd.org>, p12.

²¹ - سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، يناير 2008، ص49.

²² - Rebert Hirth, *Corporate Governance: Aprimer, The Present & Some Predictions*, Protiviti independent risk consulting, www.Protiviti.com, 2005, p03.

²³ ممدوح محمد العزايزة، مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة-، فلسطين، 2009، ص20.

²⁴ محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص ص22-23.

²⁵ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص33.

²⁶ عبد اللطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، المجلد الخامس والعشرون، العدد 01، مصر، يوليو 2003، ص415.

- ²⁷ - Hermanson. Dana, Rittenberg. Larry, **INTERNAL AUDIT AND ORGANIZATIONAL GOVERNANCE**, The Institute of Internal Auditors, Florida-USA-, 2003, 32.
- ²⁸ - Institute of Internal Auditors, **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, op.cit, p11.
- ²⁹ Monique Lacroix, **Comptabilité Approfondie**, Librairie Vuibert, Paris, 1994, p28.
- ³⁰ Geard Vallin, Lionel Collins, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques**, Dalloz, 4^{ème} Edition, Paris 1992, p35.
- ³¹ Alain Mikol, Op.Cit, P 38.
- ³² سمير كامل محمد، شحاتة السيد شحاتة، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات - مدخل تحليل وتصميم النظم-، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2013، ص 43-44.
- ³³ محمد رسلان الجيوسي، جميلة جاد الله، الإدارة "علم وتطبيق"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، عمان، 2008، ص ص 180-181.
- ³⁴ أحمد صلاح عطية، المراجعة الداخلية وانهيار الرأسمالية المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 01، مصر، 2008، ص 17.
- ³⁵ The Accountancy Foundation Limited, **Accounting and internal control Systems and Audit Risk Assessments**, <http://www.accountancyfoundation.com/terms>, UK, March 1995, p08.
- ³⁶ The Institute Of Internal Auditors, **Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control**, http://www.iiainl.nl/sitefiles/pdf/internal_audit_opinions_06-10-2005_final_ls.pdf, USA, 10 June 2005, p03.
- ³⁷ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد 01، مصر، يناير 2008، ص 09.
- ³⁸ Cooper. Dale, Grey. Stephen, Raymond. Geoffrey, Walker. Phil, **Project Risk Management Guidance**, John Wiley & Sons, USA, 2005, p03
- ³⁹ Dorfman, Mark S, **Introduction to Risk Management and Insurance**, 6th ED, Prentice Hall, Prentice-Hall International Inc, New Jersey, USA, 1998, p15.
- ⁴⁰ طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد- إدارات- شركات- مصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 51.
- ⁴¹ The Institute Of Risk Management, **"A Risk Management Standards"**, IRM, London, 2002, p02.
- ⁴² زكريا محمد الصادق إسماعيل، مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 1986، ص ص 205-209.
- ⁴³ سهيل ابو ميالة، سعيد زبينة، دور الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، جامعة القدس، الجزء الثاني، العدد 31، فلسطين، تشرين الأول 2013، ص 284.
- ⁴⁴ عبد الحميد عبد المنعم عقدة، المراجعة وإدارة المخاطر في مفهوم الحوكمة، الملتقى العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 08-10 سبتمبر 2005، ص 61.

⁴⁵ Institute of Internal Auditors, **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, www.theiia.org, USA, 2012, pp11-12.

⁴⁶ The Institute of internal Auditors, **The Role of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**, www.theiia.org, USA, Sep 2004, pp03-05.

⁴⁷ The Accountancy Foundation Limited, Op cit, p06.

⁴⁸ -Boynton William, Johnson Raymond, Kell Walter, **Modern Auditing**, John Wiley & Sons, 7th, New York, 2001, p84.

⁴⁹ - خالد غازي التمي، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات التفعيل، ورقة بحثية مقدمة المؤتمر العلمي السنوي السادس (أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة)، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارة، جامعة الزيتونة الأردنية الأهلية، يومي 17-19 نيسان (ابريل) 2006، ص02.

⁵⁰ - بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص285.

⁵¹ - مؤيد الساعدي، سعد العنزي، أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشأة الأعمال، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، مجلد 01، العدد 03، الكويت، 2002، ص 427.

⁵² - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص277.

⁵³ - كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004، ص ص74-75.

⁵⁴ - أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص105.

⁵⁵ - احمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص42.

⁵⁶ - أسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية دراسة ميدانية -لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن-، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30، العراق، 2012، ص317-318.

⁵⁷ - إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص45.

⁵⁸ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص150-155.

⁵⁹ - فهد محسن البصري، مدققو الحسابات .. والأزمة الاقتصادية العالمية، ورقة بحثية في اطار مؤتمر الازمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، يومي 13-14 مارس 2009، ص16.

⁶⁰ - علي حسين الدوغجي، اسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سابق، ص ص17-18.